



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BEZ H2O s.r.o.**, Národní 973/41, Praha 1, zast. advokátem JUDr. Petrem Vaňkem, Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2018, čj. 10717/18/5100-41458-711994, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2021, čj. 9 Af 16/2018 - 77

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2021, čj. 9 Af 16/2018 - 77, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci jde o to, zda finanční orgány dostatečně odůvodnily zajišťovací příkaz vydaný dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal dne 5. 1. 2018 zajišťovací příkaz. Žalobkyni příkazem uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období červenec 2017 složením jistoty 3 275 971 Kč na depozitní účet správce daně. Správce daně v odůvodnění mj. uvedl, že od počátku roku 2017 žalobkyně „rapidně“ zvýšila uskutečněná zdanitelná plnění, z nulových hodnot až na 35 mil. Kč měsíčně. Tento nárůst souvisel se zapojením žalobkyně do obchodů s obchodní korporací TENA OIL CZ s.r.o. Správce daně analýzou dat z kontrolních hlášení za červenec 2017 pojal podezření o zapojení žalobkyně do řetězce, ve kterém na určitém stupni není odvedena DPH. Žalobkyně za červenec 2017 deklaruje v onom

řetězci 55 přijatých plnění v celkové výši bezmála 15,6 mil. Kč a DPH 3 275 971 Kč. To představuje 97 % veškerých žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění. S ohledem na okolnosti případu dospěl správce daně k závěru, že tu jsou všechny zákonné podmínky dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o DPH pro vydání zajišťovacího příkazu. Proti příkazu se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný (stěžovatel) zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí podala žalobu. Městský soud žalobě vyhověl a rozsudkem zrušil jak rozhodnutí stěžovatele, tak samotný zajišťovací příkaz. Dle soudu finanční orgány zajišťovací příkaz dostatečně neodůvodnily, a to ani ve vztahu k pravděpodobnosti doměření daně, ani ve vztahu k obavě o budoucí dobytost či vymahatelnost daně. Dostatečné odůvodnění neviděl soud ani ve vztahu k § 103 zákona o DPH, tedy finanční orgány nevysvětlily, proč se stal zajišťovací příkaz účinným a vykonatelným okamžikem jeho vydání.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

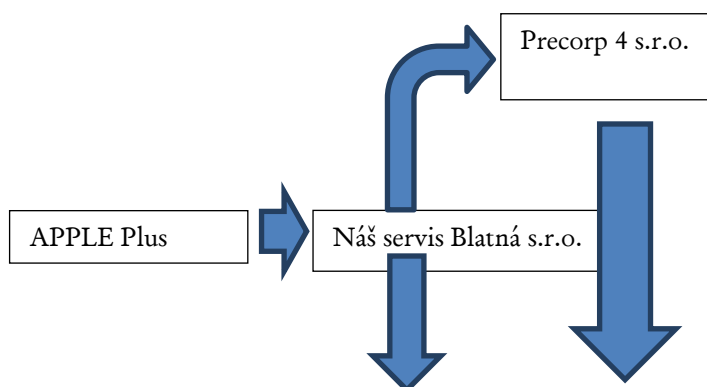
[4] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel obsáhlou kasační stížnost. Dle stěžovatele městský soud dospěl k nesprávnému závěru, neboť nezkoumal naplnění zákonných podmínek podle § 167 daňového řádu ve světle relevantní judikatury NSS. Soud ani nehodnotil veškeré zjištěné skutečnosti ve vzájemném komplexu. Stěžovatel nejprve podrobně rozvádí na věc použitelnou judikaturu. Dále pak detailně vyvrací jednotlivé závěry městského soudu.

[5] Žalobkyně souhlasí s důvody napadeného rozsudku. Finanční orgány vskutku neprokázaly dostatečně důvody pro vydání zajišťovacího příkazu.

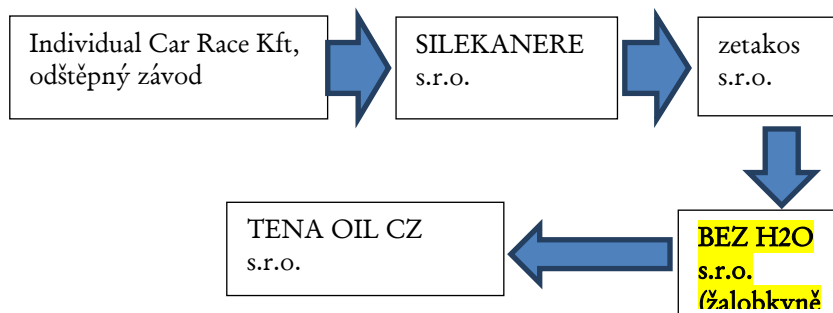
III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je důvodná. NSS souhlasí se stěžovatelem, že napadený rozsudek je odůvodněn jen povrchně, stručně a zkratkovitě, bez náležitého seznámení se s podstatou věci. Většinu skutečností obsažených v rozhodnutí finančních orgánů městský soud zcela opominul. V některých bodech nadto soud směšuje důvody pro vydání zajišťovacího příkazu a pro doměření daně (viz dále). Tento problém je o to patrnější, pokud NSS srovná odůvodnění napadeného rozsudku s poctivou a podrobnou argumentací obou finančních orgánů, zejména pak správce daně.

[7] Pro názornou ukázkou toho, jak celý řetězec vypadal, přebírá NSS obrázek z rozhodnutí správce daně na s. 3:



pokračování



V právě uvedeném řetězci plnila společnost APPLE PLUS dle správce daně pozici „missing trader“ (zde byla zjištěna chybějící daň), TENA OIL je tzv. „profit taker“ (jinak též „broker“), tedy je to právě tato společnost, která v daném období uplatnila nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od žalobkyně jako dodavatelky, a snížila si tak základ DPH. Ostatní společnosti plní v řetězci pozici mezičlánek („buffer“).

[8] Podmínky, za kterých je správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz, stanoví § 167 odst. 1 daňového řádu. Podle něj platí, že *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[9] Zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Zajišťovací příkaz může správce daně vydat, jestliže **a)** zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně, a **b)** jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Důsledné trvání na obou těchto podmínkách je pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně. Současně je projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva. Soudy tak při následném přezkumu ověřují pouze to, zda finanční orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (takto naposledy rozsudek ze dne 16. 8. 2021, čj. 3 Afs 168/2019 - 38, WAYMORAVA, bod 24, včetně citace starší judikatury).

III. A. Správce daně řádně odůvodnil, proč tu jsou indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně

[10] Co se týče první podmínky (**indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně**), v nynějším případě správce daně a stěžovatel argumentují zapojením žalobkyně do daňového podvodu. NSS v obecné rovině upozorňuje, že v tomto typu případů lze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud plnění, které daná osoba přijala od svých dodavatelů a dále je poskytla svým odběratelům, jsou součástí obchodního řetězce, v němž došlo ke ztrátě na DPH v důsledku podvodného jednání. K tomu dále musí přistoupit objektivní okolnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka o svém zapojení do takového obchodního řetězce věděla nebo mohla a měla vědět (vědomost o zapojení

do daňového podvodu). Pokud nicméně stěžovatelka prokáže, že přijala všechna opatření, která od ní bylo možné legitimně vyžadovat, aby zabránila tomu, že se bude svými transakcemi podílet na podvodu na DPH (subjektivní stránka), nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít.

[11] Pro vydání zajišťovacího příkazu však zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (zde tedy roli žalobkyně). Třetí podmínkou (subjektivní stránkou) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. Nadto je třeba upozornit na zásadní rozdíl mezi odůvodněním zajišťovacího příkazu a rozhodnutím o stanovení daně. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (takto naposledy rozsudek ze dne 30. 6. 2021, čj. 3 Afs 277/2019 - 58, *Solanisus Praga*, bod 37, včetně citace starší judikatury).

[12] Městský soud nerozlišoval mezi požadavky na zajišťovací příkaz a na rozhodnutí o stanovení daně (na což upozornil stěžovatel v bodě 19 kasační stížnosti, shodně *Solanisus Praga*, bod 37, naopak nesprávně bod 36 napadeného rozsudku). Jak opakovaně uvedl NSS, „i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH, může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly resp., v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odeprání nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před krajským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení“ (rozsudek ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017 - 29, *LIIA*, bod 16).

[13] K první podmínce vydání zajišťovacího příkazu uvedl městský soud jen ve třech stručných odstavcích, že neshledává nic nestandardního na skutečnosti, že žalobkyně měla sídlo umístěné v tzv. office-housu, že nemá webové stránky a že platby dodavateli zetakos, s. r. o. hradila v hotovosti. Žalobkyně se prý chovala jako standardní ekonomický subjekt, řádný plátc DPH, u kterého správce daně bez „nosných důvodů“ dovedl pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce „zejména na základě zjištění o subjektu (*APPLE plus s.r.o.*), který nebyl přímým obchodním partnerem žalobkyně.“ Skutečnosti týkající se vědomosti žalobkyně o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, vyhodnotil městský soud jako slabé (body 39 až 41 napadeného rozsudku).

[14] Takto zkratkovité hodnocení vůbec neodpovídá obsahu rozhodnutí správce daně a stěžovatele. Již správce daně ukázal v odůvodnění zajišťovacího příkazu na zapojení žalobkyně v řetězci, jehož účelem je krádit DPH. Zjištění správce daně jsou ve vztahu k celému řetězci obsáhlá a závažná. Rozhodně je nelze bagatelizovat podobným způsobem, jako tak učinil v napadeném rozsudku městský soud. Jak plyne z výše podaného obrázku,

pokračování

na počátku řetězce vystupuje společnost APPLE plus. Tato společnost je pro správce daně nekontaktní, od dubna 2016 nepodává daňová přiznání ani kontrolní hlášení (ani za červenec 2017 nepodala daňové přiznání, ačkoli její odběratel Náš servis Blatná podle údajů uvedených v kontrolním hlášení, přijal v tomtéž období 100 % přijatých zdanitelných plnění právě od této společnosti). Od 14. 2. 2017 je společnost APPLE plus nespolehlivým plátcem a správce daně za ní ke dni vydání zajišťovacího příkazu evidoval nedoplatky v celkové výši přes 20 mil. Kč (s. 10 zajišťovacího příkazu).

[15] Jmenovitě ve vztahu k žalobkyni správce daně upozornil na to, že sídlí na virtuálním sídle (kde není dosažitelná a nemá tam ani žádné kanceláře, což správce daně zjistil místním šetřením); a nemá ani žádné webové stránky prezentující její ekonomickou činnost. Městský soud zcela opomenul, že žalobkyně nemá dokonce ani žádnou provozovnu a není jasné, kde vlastně vykonává svou činnost (s. 2 zajišťovacího příkazu).

[16] Městský soud přehlédl, že správce daně upozornil na **personální propojenost žalobkyně s jednotlivými články řetězce**: jediným jednatelem a společníkem žalobkyně byl v době vydání zajišťovacího příkazu **Tomáš Klíma**, který byl současně jediným společníkem společnosti Precorp 4 (jiný mezičlánek shora popsaneho komplikovaného řetězce), u které byl v minulosti rovněž jediným jednatelem. Nadto žalobkyně i Precorp 4 měly při svém vzniku stejného jediného jednatele a společníka Mgr. Vratislava Urbáška. Jako kontaktní osoba žalobkyně i Precorp 4 byla při místním šetření uvedena paní K., což dokládá existenci dalšího propojení mezi žalobkyní a Precorp 4. Společnost Precorp 4 sídlí na stejném virtuálním sídle jako žalobkyně, tamtéž sídlí též dodavatelka žalobkyně, společnost zetacos (s. 10 násl. zajišťovacího příkazu). Společnost Precorp 4, právě uvedeným způsobem propojená s žalobkyní, vstoupila do obchodních vztahů se společností Náš servis Blatná, jakkoli v červenci 2017 se tato společnost stala nespolehlivým plátcem daně a sama dodávky obdržela od jiného nespolehlivého plátce daně, společnosti APPLE plus.

[17] Z pohledu celého řetězce je pak významné též to, že v řadě společností působí jako jednatele nebo společnosti lidé s trvalým pobytem na obecním úřadu anebo pro tuzemské orgány nedosažitelní cizinci. Jednoho takového Ukrajince instaloval v listopadu 2016 do společnosti Precorp 4 též Tomáš Klíma, spojovací článek žalobkyně a Precorp 4 (viz s. 13 zajišťovacího příkazu).

[18] V tomto pohledu pak vůbec nevypadají bezvýznamně **hotovostní úhrady milionových částek** žalobkyní, byť je městský soud bagatelizuje (nejde prý dle městského soudu o nic nestandardního, což je sama úvaha zjevně nepřijatelná a naráží na limity dané zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti). NSS připomíná, že celková částka plateb žalobkyně vůči zetacos činila v daném období 15 599 864 Kč.

[19] Jak správně upozorňuje stěžovatel, na umělost a účelovost obchodních vztahů ukazuje též to, že byť žalobkyně a Precorp 4 měly stejného jediného společníka Tomáše Klímu, žalobkyně nepořizovala plnění přímo od Precorp 4, ale do celého řetězce vložila (zjevně účelově) tři mezičlánky. Společnost Precorp 4, spojená s žalobkyní osobou Tomáše Klímy, pokračovala v obchodní spolupráci s dodavatelem Náš servis Blatná. U obou společností (Precorp 4 a Náš servis Blatná) přitom správce daně zahájil za zdaňovací období

listopad 2016 řízení o nespolehlivém plátcí, a to z důvodu obavy, že tyto společnosti krátí DPH. Obě společnosti byly zveřejněny jako nespolehlivý plátce DPH v průběhu července 2017. Pro žalobkyni to nemohlo být nijak překvapivé, protože – jak již NSS několikrát zdůraznil – byla se společností Precorp 4 propojena osobou Tomáše Klímy (s. 12 a 13 zajišťovacího příkazu).

[20] Pokud městský soud zdůraznil, že *„samotná realizace obchodů nebyla správcem daně zpochybněna“*, dostává se jeho argumentace již zcela mimo rámec úvah o účasti na řetězových podvodech. Je přece třeba rozlišovat situace, kdy plátcí nárok na odpočet DPH vůbec nevznikne, jelikož neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění (vůbec či v deklarovaném rozsahu), od těch situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl, neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat, typicky pro jeho účast na řetězovém podvodu s DPH (viz blíže rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, *JUTTY GROUP*, a ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 30, *JUTTY GROUP*, bod 28). Zajišťovací příkaz vydal správce daně nikoli proto, že by zpochybňoval uskutečnění sporných transakcí, ale proto, že transakce vyhodnotil jako řetězový podvod na DPH.

III. B. *Správce daně řádně odůvodnil, proč tu jsou odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně*

[21] Druhou podmínkou vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu je **existence odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně**. Tuto obavu lze založit pouze na konkrétních poměrech daňového subjektu, které se musí vztahovat k výši dosud nestanovené daně. Nemusí přitom jít pouze o zcela jasné situace, jakými jsou hrozba insolvence, zbavování se majetku nebo činění účelových kroků, které mohou podstatně ztížit nebo mařit budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, jestliže indicie nižší intenzity nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. To však neznamená, že by soudy za účelem ověření odůvodněnosti této obavy měly detailně přepočítávat ukazatele ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Nejedná se totiž o prokazování skutkového stavu, ale o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují obavě o budoucí vybrání daně (cit. věc 3 Afs 168/2019, *WAYMORAVA*, body 25 a 26, včetně citace starší judikatury).

[22] I v hodnocení této otázky městský soud pochybil. Soud sice nejprve správně shrnul použitelnou judikaturu, sumarizoval zjištění správce daně, ovšem pak sám v bodě 52 rozsudku uzavřel, že nelze *„souhlasit se závěrem žalovaného, že by se žalobkyně v době vydání zajišťovacích příkazů nacházela v takové finanční situaci, která by mohla vzbuzovat odůvodněnou obavu o budoucí dobytost a vymahatelnost daně. Oproti závěrům správních orgánů dospěl soud k závěru, že žalobkyně se jevila jako stabilní daňový subjekt, dlouhodobě vykazující kladný, popř. nulový zisk. Správní orgány se daňovou historií žalobkyně nijak blíže nezabývaly ani žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobkyně, přestože žalobkyně po celou dobu s orgány daňové správy plně spolupracovala.“* V bodě 53 pak městský soud dodal: *„celková výše zajištění odpovídající výši budoucí pravděpodobné daňové povinnosti sice nebyla marginální, ale ani taková, aby ji žalobkyně při vynaložení jistého úsilí nebyla schopna splnit, např. za pomoci úvěru či jiné finanční pomoci.“*

pokračování

[23] S takovým hodnocením nemůže NSS souhlasit. Správce daně detailně analyzoval majetkovou situaci žalobkyně na s. 14 až 17 zajišťovacího příkazu. Majetkovou situaci hodnotil ve vztahu k částce zajišťované za červenec 2017, tedy 3 275 971 Kč. V podstatě jediným podstatným majetkem žalobkyně byly peněžní prostředky na bankovních účtech. Nadto žalobkyně vlastní jen jeden osobní automobil zn. Hyundai Tucson a jeden motocykl Kawasaki, oba celkem v tržní hodnotě max. 700 000 Kč. Správce daně upozornil, že jde o majetek snadno převoditelný. Žalobkyni byly sice na bankovní účty průběžně připisovány finanční prostředky, avšak tyto prostředky žalobkyně obratem převáděla ve prospěch bankovních účtů třetích osob. Konečný zůstatek na jednom účtu je nízký (cca 14 tis. Kč), na druhém dokonce záporný (-18 EUR). Správce daně krom toho zjistil u bankovních institucí ještě dva další bankovní účty (které však žalobkyně správci nenahlásila), ale i tam jsou zůstatky nízké (na jednom cca. 1 tis. Kč, na druhém cca 100 tis. Kč).

[24] Správce daně upozornil též na to, že žalobkyně nevlastní žádný dlouhodobý majetek (typicky nemovitosti). Jediný majetek (dvě motorová vozidla a peněžní prostředky na bankovních účtech) je svou povahou velice likvidní a lze jej snadno převést. Správce též zopakoval, že majetek (obě vozidla) bude obtížně dohledatelný též proto, že žalobkyně nemá žádné skutečné sídlo ani žádnou evidovanou provozovnu. Proto není zřejmé, kde svou ekonomickou činnost fakticky vykonává a kde se motorová vozidla nachází. Nadto nebylo správci daně jasné, co vlastně žalobkyně skutečně činí, jakou činnost provozuje – z podaných přiznání k DPH je jasné jen to, že podniká v oblasti „nespecializovaného velkoobchodu“. Vykazování stamilionových plnění, bez zjevného zázemí, zaměstnanců, to vše spíše navozuje dojem, že žalobkyně plní jen roli „fakturační entity“, mezičlátku („buffer“) v podvodném řetězci (s. 16 druhý odstavec zajišťovacího příkazu).

[25] Právě tyto skutečnosti městský soud nedocenil, respektive ani docenit nemohl, neboť dospěl k nesprávným závěrům již v první otázce (pravděpodobnost budoucího stanovení daně, kdy pominul závažná zjištění ohledně skutečné aktivity žalobkyně v podvodném řetězci a jejího personálního propojení s jinými články řetězce). Z toho jasně plyne, že žalobkyně rozhodně není žádným standardním podnikatelem, jak snad navozují některé pasáže odůvodnění městského soudu. A právě jen u normálně podnikajícího subjektu by připadaly do úvahy normální způsoby uhrazení či zajištění daňové povinnosti (např. půjčka, zástavní právo apod.).

[26] Městský soud nedocenil ani další úvahu správce daně. V roce 2015 žalobkyně vykázala nulové hodnoty tržeb. Z rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2016 vyplynul výsledek hospodaření žalobkyně před zdaněním ve výši 13 tis. Kč. Žalobkyně vykázala krátkodobé pohledávky ve výši 6 493 000 Kč, jejich hodnota je však převyšena hodnotou závazků, jejichž výše činí 6 879 000 Kč. Z rozvahy za rok 2016 plyne vysoká míra zadluženosti žalobkyně, její majetek je kryt ve značné části z cizích zdrojů. Co se týče **prvé půle roku 2017**, správce daně pečlivě porovnal uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a dospěl k závěru, že žalobkyně není s to generovat žádný zisk (s. 15 a 16 zajišťovacího příkazu). Není proto pravda, že by se finanční orgány blíže nezabývaly daňovou historií žalobkyně, jak tvrdí městský soud.

[27] NSS je tedy přesvědčen, že právě uvedené skutečnosti, ve spojení s rolí žalobkyně v podvodném řetězci a jejím personálním propojením s jinými články téhož řetězce, dostatečně odůvodňují obavy správce daně o budoucí vybrání daně.

III. C. *V dané věci hrozilo nebezpečí z prodlení, proto mohl zajišťovací příkaz nabýt účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jeho vydání*

[28] Podle § 103 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2012 (*Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň*) platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

[29] V nynější věci žalobkyně před městským soudem úspěšně zpochybnila naplnění podmínky nebezpečí z prodlení. Soud k tomu uvedl, že jelikož dané okolnosti (izolovaně posuzovaná majetková struktura žalobkyně) neosvědčovaly vydání zajišťovacího příkazu dle §167 daňového řádu, nemohly být tím spíše ani důvodem pro razantní postup dle § 103 zákona o DPH (bod 59 napadeného rozsudku).

[30] Ani s tímto závěrem NSS nesouhlasí. Správce daně nebezpečí z prodlení odůvodnil stručně na s. 17 zajišťovacího příkazu (odkázal však též na výše detailně analyzované obavy o budoucí vybrání daně). Stěžovatel pak detailněji vysvětlil nebezpečí z prodlení v bodech 19 a 20 rozhodnutí. Finanční orgány vzaly do úvahy, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, o své účasti s ohledem na další zjištění správce daně mohla a měla vědět (rizikové rysy obchodů, personální propojenost jednotlivých společností zapojených do řetězce atd.), je výrazně zadlužena, není s to generovat zisk, jediným hodnotným majetkem jsou motorová vozidla (která jsou s ohledem na neexistenci skutečného sídla a provozovny nedohledatelná). Žalobkyně nadto peněžní prostředky ze svých účtů obratem po připsání převádí na bankovní účty třetích osob, tedy mimo sféru vlivu správce daně.

[31] Dle NSS právě uváděné skutečnosti, zejména ve spojení s charakterem podvodného řetězce a rolí žalobkyně v něm, stejně jako s nejasnou povahou podnikání žalobkyně (viz bod [24] shora), odůvodňují použitelnost § 103 zákona o DPH na nynější věc. Nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH totiž může pramenit ze stejných okolností, které byly důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně (srov. rozsudky ze dne 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018 - 39, *VÍTKOVICE REVMONT*, bod 49, nebo ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014 - 86, *DC Metalux*). Finanční orgány tedy nepochybily tím, že hrozící nebezpečí z prodlení dovodily v podstatě ze stejných skutečností, které vyvolaly obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Pokud žalobkyně nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek (krom dvou motorových vozidel, jejichž celková hodnota je však pětina oproti budoucí daňové povinnosti) a prakticky veškeré finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě převádí na účty třetích osob, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH (podobně rozsudek ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 279/2019 - 40, *yes media.cz*, bod 27).

pokračování

[32] Městskému soudu lze dát za pravdu, že judikatura skutečně dospěla k závěru, že vydání zajišťovacího příkazu je namíste pouze tehdy, nelze-li daň zajistit, resp. vybrat mírnějšími prostředky. Například městským soudem citovaný rozsudek ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, k tomu v bodě 32 uvádí, že účelem „zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namíste masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.“ Nelze však přehlédnout text, který na uvedenou pasáž navazuje: „Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostat svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem.“ Shora popsany způsob fungování, hospodaření a obchodování žalobkyně důvěru v tuto „ochotu“ zásadně nabourávají (podobně jako tomu bylo ve věci 1 Afs 279/2019, *yes media.cz*, bod 28).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] NSS proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Všechny tři důvody zrušení rozhodnutí finančních orgánů jsou nesprávné. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. prosince 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu